

УДК 658.15

JEL Classification Code: M40

Гречко А.В.

к.е.н., доцент кафедри економіки підприємства,

Національний технічний університет України

«Київський політехнічний інститут імені Ігоря Сікорського»

ГАРМОНІЗАЦІЯ ВІТЧИЗНЯНОЇ СИСТЕМИ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ З МІЖНАРОДНИМИ СТАНДАРТАМИ В УМОВАХ ПОСИЛЕННЯ ЄВРОІНТЕГРАЦІЙНИХ ПРОЦЕСІВ

В статті проаналізовано ключові засади обліку основних засобів на вітчизняних підприємствах у відповідності до національних та міжнародних стандартів бухгалтерського обліку. Систематизовано підходи до визначення категорії основних засобів, їх складу, методики визначення первісної вартості, а також інших видів вартості (ліквідаційної, чистої вартості реалізації, вартості, що амортизується, залишкової та переоціненої вартості) та нарахування амортизації основних засобів у відповідності до міжнародних та вітчизняних бухгалтерських стандартів. Визначено основні відмінності в категоріальному апараті та принципах побудови бухгалтерського обліку за вітчизняною та міжнародною системою. Обґрунтовано необхідність впровадження міжнародних стандартів бухгалтерського обліку на вітчизняних підприємствах, а також необхідність посилення процесу адаптації вітчизняних підприємств до міжнародної системи бухгалтерського обліку та фінансової звітності. Також, автором проведено аналіз законодавчих змін, що стосуються бухгалтерського обліку та фінансової звітності, зокрема в питанні встановлення критеріїв необхідних для визначення розміру підприємства.

Ключові слова: бухгалтерська та фінансова звітність; стандарти бухгалтерського обліку; основні засоби.

Постановка проблеми. Проблема є актуальною, оскільки на сьогоднішній день процес узгодження і гармонізації бухгалтерського обліку на вітчизняних підприємствах у відповідності до МСБО має бути пришвидшено у зв'язку з посиленням Євроінтеграційних настроїв. Зокрема, з 2018 року було внесено зміни до законодавства згідно з якими, визначено ряд підприємств, що зобов'язані подавати звіти за міжнародними стандартами бухгалтерського обліку. І це лише початок повного переходу України на МСБО та МСФЗ [1, 2]. Процес адаптації вітчизняних підприємств до міжнародних правил бухгалтерського обліку триває достатньо давно, однак дана проблема на сьогоднішній день все ще залишається досить спірною для науковців і практиків. До кінця невизначеним залишається питання стосовно того чи готові вітчизняні підприємства в повній мірі до такого переходу та які саме питання ще необхідно вирішити, щоб перехід на МСБО був якомога менше затратним, повністю зрозумілим та правильно організованим. На нашу думку, в рамках даного процесу переходу, надзвичайно важливим є детальний аналіз методики бухгалтерського обліку всіх видів ресурсів на підприємств, виявлення основних відмінностей та на основі цього, пошук шляхів повної та швидкої інтеграції українських підприємств в систему міжнародного бухгалтерського обліку. Саме тому, дане дослідження буде присвячено детальному аналізу спільних рис та

відмінностей в обліку основних засобів за П(С)БО та МСБО.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Проблеми гармонізації вітчизняної системи бухгалтерського обліку основних засобів з міжнародними стандартами були досліджені в наукових працях: Кузнецова С. О. [5], Чернікова І. Б. [5], Лучко М.Р. [6], Бенько І. Д. [6] та інших вчених. Дані дослідження включають аналіз МСБО та МСФЗ, методики обліку різних видів активів і зобов'язань, правил формування доходів, витрат, фінансового результату та складання бухгалтерських і фінансових звітів на підприємствах. Проте, в дослідженнях не достатня увага приділена саме порівняльному аналізу міжнародних та національних стандартів бухгалтерського обліку в контексті кожного окремого виду ресурсів.

Мета. Метою дослідження є аналіз ключових засад обліку основних засобів на вітчизняних підприємствах у відповідності до національних та міжнародних стандартів бухгалтерського обліку, а також пошук шляхів для швидкої, найменш затратної та ефективної організованої інтеграції вітчизняних підприємств до міжнародної системи бухгалтерського обліку.

Виклад основного матеріалу. Визначення національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку (аббревіатура НП(С)БО) свідчить про поступову адаптації української системи обліку до міжнародних норм. НП(С)БО – нормативно-правовий акт, затверджений Міністерством фінансів України, що визначає принципи та методи ведення бухгалтерського обліку і складання фінансової звітності, що не суперечать міжнародним стандартам (МСФЗ) [4]. Міжнародна фінансова звітність – це звітність для інвесторів. Міжнародні стандарти фінансової звітності – це стандарти, що видає Міжнародна рада з бухгалтерських стандартів (IASB) [4].

Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку та фінансової звітності включають [1, 2, 4]:

- Концептуальну основу фінансової звітності (документ, який описує загальні вимоги до якісних характеристик фінансової інформації та основні облікові концепції, що дозволяють скласти звітність МСФЗ);
- 17 Міжнародних стандартів фінансової звітності (МСФЗ, англ. – IFRS);
- 28 Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку (МСБО, англ. – IAS, – це назва старих, але нині чинних стандартів, виданих до 2001 року, коли відбулася реорганізація ради IASB);
- МСФЗ для малих та середніх підприємств (IFRS for SMEs);
- інтерпретації (роз'яснення) (нові IFRIC (Міжнародний комітет по інтерпретації фінансової звітності) і старі SIC (Постійний комітет по інтерпретаціям)).

Варто зазначити, що на початку 2018 року було прийнято Закон України «Про внесення змін до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [7]. Згідно даного закону були встановлені відповідні критерії, за якими визначається розмір підприємства (табл. 1).

Дана класифікація слугує орієнтиром для визначення підприємств, які у 2018 році зобов'язані скласти звіти за міжнародними стандартами. Таким чином, з 2018 року в обов'язковому порядку на МСФЗ переходить [3]:

– Підприємства, які є емітентами цінних паперів, цінні папери яких допущені до біржових торгів.

– Великі підприємства (виконуватися мінімум 2 з 3-х критеріїв: балансова вартість активів > 20 млн євро; чистий дохід від реалізації продукції > 40 млн євро; середня чисельність > 250 працівників).

– Підприємства, які займаються видобутком корисних копалин загальнодержавного значення.

Таблиця 1 – Критерії визначення розміру підприємств [7]

Класифікація підприємств	Критерії підприємств* (на дату складання річної фінансової звітності за рік, що передує звітному)		
	балансова вартість активів (євро)	чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) (євро)	середня кількість працівників (осіб)
Мікро-	до 350 тис.	до 700 тис.	до 10
Малі	до 4 млн	до 8 млн	до 50
Середні	до 20 млн	до 40 млн	до 250
Великі	понад 20 млн	понад 40 млн	понад 250

В даному дослідженні основну увагу буде приділено визначенню спільних і відмінних рис обліку основним засобам за П(С)БО та МСБО. Почнемо з порівняння визначення основних засобів. Незважаючи на несуттєву різницю у формулюванні даної категорії, суть даного поняття однакова за обома видами стандартів. Тож наведемо визначення основних засобів за МСБО. Основні засоби – це матеріальні об'єкти, що їх [1]:

а) утримують для використання у виробництві або постачанні товарів чи наданні послуг для надання в оренду або для адміністративних цілей;

б) використовуватимуть, за очікуванням, протягом більше одного періоду.

Так само, співпадають і критерії визнання основних засобів активами. Собівартість об'єкта основних засобів слід визнавати активом, якщо і тільки якщо [1]:

а) є ймовірність, що майбутні економічні вигоди, пов'язані з об'єктом, надійдуть до суб'єкта господарювання;

б) собівартість об'єкта можна достовірно оцінити.

Поряд з цим, в МСБО відсутні чіткі інструкції по обліку, в разі якщо основний засіб складається з частин, що мають різний термін використання. Перелік об'єктів, що відноситься до основних засобів за МСБО та П(С)БО однаковий. Проте, Міжнародні стандарти не містять спеціальних вимог щодо обліку МНМА. Ознака «малоцінності», задекларована в назві підгрупи, може свідчити про несуттєвість даної статті. Отже, керівництво підприємства, яке звітує за МСФЗ, може самостійно визначити облікову політику щодо МНМА. В той час як в Україні, згідно П(С)БО вартість МНМА може бути перенесена на собівартість продукції двома способами: 1) 50% на початку його використання, 50% в кінці; 2) 100% на початку його використання. «Капітальні інвестиції» в міжнародних стандартах не стандартизовано. Утім практика склалася так, що «...підприємства, що застосовують МСФЗ, звичайно, відображують незавершене

будівництво у складі основних засобів» [5, 6]. Варто відзначити, що існують відмінності в категоріальному апараті в частині визначення різних видів вартості основних засобів (Таблиця 2).

Таблиця 2 – Визначення різних видів вартості основних засобів [5, 6]

Згідно П(С)БО № 7	Згідно МСБО 16
<p>Вартість, яка амортизується – первісна або переоцінена вартість необоротних активів за вирахуванням їх ліквідаційної вартості.</p> <p>Первісна вартість – історична (фактична) собівартість необоротних активів у сумі грошових коштів або справедливої вартості інших активів, сплачених (переданих), витрачених для придбання (створення) необоротних активів.</p> <p>Залишкова вартість – різниця між первісною (переоціненою) вартістю необоротного активу і сумою його накопиченої амортизації (зносу).</p> <p>Сума очікуваного відшкодування необоротного активу – найбільша з двох оцінок: чиста вартість реалізації або теперішня вартість майбутніх чистих грошових надходжень від використання необоротного активу, включаючи його ліквідаційну вартість.</p> <p>Переоцінена вартість – вартість необоротних активів після їх переоцінки.</p> <p>Ліквідаційна вартість – сума коштів або вартість інших активів, яку підприємство/установа очікує отримати від реалізації (ліквідації) необоротних активів після закінчення строку їх корисного використання (експлуатації), за вирахуванням витрат, пов'язаних з продажем (ліквідацією).</p> <p>Справедлива вартість – сума, за якою можна продати актив або оплатити зобов'язання за звичайних умов на певну дату.</p>	<p>Сума, що амортизується, – це собівартість активу або інша сума, що замінює собівартість, за вирахуванням його ліквідаційної вартості.</p> <p>Собівартість – це сума сплачених грошових коштів чи їх еквівалентів або справедлива вартість іншої форми компенсації, наданої для отримання активу на час його придбання або створення або (якщо прийнято) сума, яку розподіляють на цей актив при первісному визнанні згідно з конкретними вимогами інших МСФЗ.</p> <p>Балансова вартість – це сума, за якою актив визнають після вирахування будь-якої суми накопиченої амортизації та накопичених збитків від зменшення його корисності.</p> <p>Вартість, визначена суб'єктом господарювання – це теперішня вартість грошових потоків, які, за очікуванням суб'єкта господарювання, виникнуть упродовж використання активу і від його вибуття після закінчення строку його корисної експлуатації або які, за очікуванням, виникнуть при погашенні зобов'язання.</p> <p>Збиток від зменшення корисності – це сума, на яку балансова вартість активу перевищує суму його очікуваного відшкодування.</p> <p>Ліквідаційна вартість активу – це попередньо оцінена сума, що її суб'єкт господарювання отримав би на поточний час від вибуття активу після вирахування всіх попередньо оцінених витрат на вибуття, якщо актив є застарілим та перебуває в стані, очікуваному по закінченні строку його корисної експлуатації.</p> <p>Справедлива вартість – це сума, за якою можна обміняти актив або погасити заборгованість в операції між обізнаними, зацікавленими та незалежними сторонами.</p>

Крім цього є відмінності у визначенні витрат, що будуть включатися у первісну вартість об'єкту основних засобів в залежності від способу придбання. Хоча по суті дані витрати, що формують первісну вартість за П(С)БО та МСБО однакові, але інформація, що наводиться в П(С)БО є більш чіткою, що в свою чергу ставить підприємство у більш жорсткі рамки при визначення первісної вартості. В МСБО лише вказано, що один або кілька об'єктів основних засобів можна придбати в обмін на немонетарний актив чи активи або поєднання монетарних та немонетарних активів.

Монетарні активи – гроші, що утримуються, а також активи, які повинні бути отримані у фіксованій або певній сумі грошей [1]. Немонетарні активи – всі

активи, крім грошових коштів, їх еквівалентів та дебіторської заборгованості у фіксованій (або визначеній) сумі грошей [1]. Собівартість такого об'єкта основних засобів оцінюється за справедливою вартістю, якщо а) операція обміну має комерційну сутність та б) справедливую вартість отриманого активу або відданого активу можна достовірно оцінити [1].

Щодо методів амортизації, то за П(С)БО їх 5, а за МСБО – 3. Згідно МСБО 16 виділяють наступні методи амортизації: прямолінійний метод; метод зменшення залишкової вартості та прискореного зменшення; метод одиниць продукції (виробничий метод). Крім цього, амортизацію активу починають, коли він стає придатним для використання, тобто коли він доставлений до місця розташування та приведений у стан, у якому він придатний до експлуатації у спосіб, визначений управлінським персоналом. Амортизацію активу припиняють на одну з двох дат, яка відбувається раніше: на дату, з якої актив класифікують як утримуваний для продажу (або включають до ліквідаційної групи, яку класифікують як утримувану для продажу) згідно з МСФЗ 5, або на дату, з якої припиняють визнання активу. Отже, амортизацію не припиняють, коли актив не використовують або він вибуває з активного використання, доки актив не буде амортизований повністю [1].

Висновки. Таким чином, проведене дослідження дало змогу виявити спільні та відмінні риси в міжнародних та національних стандартах бухгалтерського обліку основних засобів. В статті було систематизовано визначення різних видів вартості основних засобів по П(С)БО та МСБО. Крім того, було проаналізовано підходи до амортизації основних засобів і виявлено суттєві відмінності, що стосуються термінів початку і закінчення списання вартості основних засобів. Загалом, можна зробити висновок про те, що ведення бухгалтерського обліку основних засобів за МСБО дає більше свободи підприємствам, оскільки існують лише загальні напрямки обліку, а щодо П(С)БО, то вони надаються більше у формі чіткої інструкції. Для переходу на міжнародні стандарти бухгалтерського обліку та фінансової звітності, підприємствам необхідно пройти ще тривалий шлях адаптації, а також в повній мірі гармонізувати свою роботу згідно з міжнародними нормами. Проте, в даному напрямку ведеться безперервна робота. Саме тому, зараз надзвичайно важливо в повній мірі дослідити дане питання в аспектах обліку різних видів активів, доходів і витрат, боргових зобов'язань тощо.

Список використаних джерел

1. Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку та фінансової звітності. [Електронний ресурс] – Режим доступу до ресурсу: http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_010.
2. Міжнародні стандарти фінансової звітності (МСФЗ, МСФЗ для МСП, включаючи МСБО та тлумачення КТМФЗ, ПКТ). [Електронний ресурс] – Режим доступу до ресурсу: https://vobu.ua/ukr/documents/accounting/item/mizhnarodni-standarti-bukhgalterskogo-obliku-ta-finansovoi-zvitnosti?app_id=24
3. Обов'язковий перехід на МСФЗ. Як підготуватися великому бізнесу. [Електронний ресурс] – Режим доступу до ресурсу: <https://www.ey.com/ua/uk/newsroom/pr-activities/articles/ey-article-rabtsun-kateryna-14-november-2017>.
4. *Міжнародні стандарти*. [Електронний ресурс] – Режим доступу до ресурсу:

<https://dtki.com.ua/show/0sid0192.html> .

5. Кузнецова С.О., Чернікова І. Б., Облік і фінансова звітність за міжнародними стандартами : навч. посіб. / С. О. Кузнецова, І. Б. Чернікова // . – Х. : Видавництво «Лідер», 2016. – 318 с.

6. Лучко М. Р., Бенько І. Д., Облік і фінансова звітність за міжнародними стандартами / М. Р. Лучко, І. Д. Бенько // . – Тернопіль : Екон. думка ТНЕУ, 2016. – 432 с.

7. Закон України «Про внесення змін до Закону України»Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» щодо удосконалення деяких положень». [Електронний ресурс] – Режим доступу до ресурсу: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2164-19>

8. П(С)БО 7. [Електронний ресурс] – Режим доступу до ресурсу: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0288-00>

9. МСБО 16. [Електронний ресурс] – Режим доступу до ресурсу: http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_014

10. МСФЗ 5. [Електронний ресурс] – Режим доступу до ресурсу: http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_023

Reference

1. Верховна рада України (2018) *Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку та фінансової звітності*, Available at: (Accessed: http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_010).

2. Верховна рада України (2018) *Міжнародні стандарти фінансової звітності (МСФЗ, МСФЗ для МСП, включаючи МСБО та тлумачення КТМФЗ, ПКТ)*, Available at: (Accessed: https://vobu.ua/ukr/documents/accounting/item/mizhnarodni-standarti-bukhgalterskogo-obliku-ta-finansovoji-zvitnosti?app_id=24).

3. Верховна рада України (2018) *Обов'язковий перехід на МСФЗ. Як підготуватися великому бізнесу*, Available at: (Accessed: <https://www.ey.com/ua/uk/newsroom/pr-activities/articles/ey-article-rabtsun-kateryna-14-november-2017>).

4. *Міжнародні стандарти (2018)*, Available at: (Accessed: <https://dtki.com.ua/show/0sid0192.html>).

5. Кузнецова С. О., Чернікова І. Б. (2016) *Облік і фінансова звітність за міжнародними стандартами : навч. посіб.* , Харків: Видавництво «Лідер».

6. Лучко М. Р., Бенько І. Д. (2016) *Облік і фінансова звітність за міжнародними стандартами.* , Тернопіль: Екон. думка ТНЕУ.

7. Верховна Рада України (2018) *Закон України «Про внесення змін до Закону України»Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» щодо удосконалення деяких положень*, Available at: (Accessed: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2164-19>).

8. Верховна Рада України (2018) *П(С)БО 7*, Available at: (Accessed: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0288-00>).

9. Верховна Рада України (2018) *МСБО 16*, Available at: (Accessed: http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_014).

10. Верховна Рада України (2018) *МСФЗ 5*, Available at: (Accessed: http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_023).

А.В. Гречко

*к.э.н., доцент кафедры экономики предприятия,
Национальный технический университет Украины
«Киевский политехнический институт им. И. Сикорского»*

ГАРМОНИЗАЦИЯ ОТЕЧЕСТВЕННОЙ СИСТЕМЫ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ С МЕЖДУНАРОДНЫМИ СТАНДАРТАМИ В УСЛОВИЯХ УСИЛЕНИЯ ЕВРОИНТЕГРАЦИОННЫХ ПРОЦЕССОВ

В статье проанализированы ключевые принципы учета основных средств на отечественных предприятиях в соответствии с национальными и международными стандартами бухгалтерского учета. Систематизированы подходы к определению категории основных средств, их состав, методики определения первоначальной стоимости, а также других видов стоимости (ликвидационной, чистой стоимости реализации, амортизируемой стоимости, остаточной и переоцененной стоимости) и начисления амортизации основных средств в соответствии с международными и отечественными стандартами бухучета. Определены основные различия в категориальном аппарате и принципах построения бухгалтерского учета по отечественной и международной системе. Обоснована необходимость внедрения международных стандартов бухгалтерского учета на отечественных предприятиях, а также необходимость усиления процесса адаптации отечественных предприятий к международной системе бухгалтерского учета и финансовой отчетности. Также, автором проведен анализ законодательных изменений, касающихся бухгалтерского учета и финансовой отчетности, в частности в вопросе установления критериев необходимых для определения размера предприятия.

Ключевые слова: бухгалтерская и финансовая отчетность; стандарты бухгалтерского учета; основные средства.

A.V. Grechko

*Ph.D., Associate Professor of the Economy Department,
National Technical University of Ukraine
«Igor Sikorsky Kiev Polytechnic Institute»*

HARMONIZATION OF THE NATIONAL SYSTEM OF ACCOUNTING OF FIXED ASSETS ACCORDING TO THE INTERNATIONAL STANDARDS OF ACCOUNTING IN THE CONTEXT OF EUROPEAN INTEGRATION PROCESSES

In article is analysed the key principles of fixed assets accounting at national enterprises according to the national and international accounting standards. Systematized the main approaches to determination of the fixed assets category, their structure, methods of determination of the initial cost and another types of value (liquidation cost, net realizable value, depreciated cost, residual and overvalued cost) and depreciation of fixed assets according to the international and national accounting policies. Determined the most necessary differences between definition and the principles of organizing the national and international systems of fixed assets according. Made a reasonable of necessity to introduce international accounting standards at national enterprises and took a necessity of strengthening adaptation process of national enterprises to the international accounting and financial reporting system. Also, the author analysed the legislative changes related to accounting and financial reporting, in particular, in determination of criteria's which is needed for determine the size of the enterprise.

Key words: accounting and financial reporting; accounting standards; fixed assets.

Гречко А.В.
alla_grechko@ukr.net